

**PROCESSO** - A. I. N° 206854.0002/18-6  
**RECORRENTE** - ELEQUEIROZ S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0117-03/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/01/2021

**2<sup>a</sup> CJF DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0343-12/20-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Infração 01 subsistente. 2. ESCRITURAÇÃO FORA DO PERÍODO EM QUE SE CONFIGUROU O DIREITO À SUA UTILIZAÇÃO. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito à utilização do crédito, e a escrituração do crédito fora do prazo estabelecido na legislação, dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte. O não cumprimento das regras para a escrituração extemporânea estatuídas no RICMS/BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos, mas resulta na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal. Indeferido pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora quanto à infração 1. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 3<sup>a</sup> JJF N° 0117-03/19 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 12/06/2018, para exigir crédito tributário no valor total de R\$177.595,55, em decorrência das seguintes infrações, objeto do presente recurso:

*Infração 01 - 01.02.02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e fevereiro a dezembro de 2017. Exigido o valor de R\$69.431,90, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96;*

*Consta como complemento que: “Creditou-se indevidamente do Hipoclorito de sódio material de uso e consumo, utilizado em dois setores distintos na fábrica: 1-na estação de tratamento de água potável na função de purificação dessa água que é fornecida em diversas dependências da empresa, tais como cozinha industrial, sanitários etc. Portanto setor totalmente desvinculado do processo produtivo; 2-nas torres de resfriamento, como biocida no tratamento da água, visando evitar a formação de camadas microbiológicas nas tubulações, portanto também setor sem afetação direta no processo industrial. Conforme Demonstrativo anexo - INFRAÇÃO 01”.*

*Infração 02 - 01.02.73. Escrituração crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, no mês de janeiro de 2017. Exigido o valor de R\$96.760,54, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96;*

*Consta como complemento que: “O contribuinte creditou-se indevidamente em razão de não ter requerido autorização ao Inspetor Fazendário de sua circunscrição, o lançamento de crédito extemporâneo, consignado no Livro de Apuração/EFD-Outros Créditos em janeiro/17. Conforme Demonstrativo anexo - INFRAÇÃO 02”.*

A 3<sup>a</sup> JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transscrito:

**VOTO**

Incialmente, ao compulsar as peças que integram os constato, no tocante a formalização do PAF, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, cujas cópias foram entregues Autuado. Assim, o presente processo afigura-se revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O Autuado requereu à Autoridade Fazendária, a realização de perícia fiscal para a apreciação das provas apresentadas nas razões de defesa. Fica indeferido o pedido com base nas alíneas "a" e "b", do inciso II, do art. 147 do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos já constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência para perícia, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo Autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações à legislação baiana do ICMS, consoante discriminação minudente no preâmbulo do relatório, contendo o enquadramento legal e a indicação da multa prevista para irregularidade cometida.

Em relação às Infrações 03 e 04, ante o expresso reconhecimento pelo Autuado em sua peça defensiva, desses itens da autuação, efetuando, inclusive o correspondente recolhimento do débito apurado ficam mantidas as exigências a elas atinentes.

Infração 01 - trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Como consta no complemento da descrição desse item da autuação, o Autuado creditou-se do Hipoclorito de sódio material de uso e consumo, utilizado em dois setores distintos na fábrica: 1- na estação de tratamento de água potável na função de purificação dessa água que é fornecida em diversas dependências da empresa, tais como cozinha industrial, sanitários etc. Portanto setor totalmente desvinculado do processo produtivo; 2 - nas torres de resfriamento, como biocida no tratamento da água, visando evitar a formação de camadas microbiológicas nas tubulações, portanto também setor sem afetação direta no processo industrial.

Em sede de defesa, o Impugnante concentrou seus argumentos aduzindo, em síntese, não restar dúvida que a utilização do crédito está diretamente ligada à industrialização dos produtos, fazendo parte do seu processo produtivo, sendo indispensável e necessário. Sustentou que a falta de tratamento da água utilizada nas torres de resfriamento com o hipoclorito de sódio é essencial, na medida em que trata os circuitos fechados com água que é utilizada para resfriar as correntes de fluido quente do processo industrial. Manifestou seu entendimento de que, por se tratar de um circuito fechado, são feitas várias dosagens de produtos químicos para adequar a água de resfriamento e que essa água necessariamente precisa ser tratada, ou caso contrário, desenvolveria material microbiológico que causa corrosão nos equipamentos ao longo do tempo, afetando diretamente o processo produtivo.

Em suma, esse é o eixo fundamental em que o Impugnante sustentou suas razões de defesa para pugnar pela improcedência da autuação.

Ao seu turno, os Autuantes rechaçaram os argumentos defensivos asseverando que o hipoclorito de sódio, na função de tratamento de água de refrigeração, nada tem a ver com o processo industrial do estabelecimento, nem possui, muito menos, o caráter de indispensabilidade. Explicaram que o hipoclorito de sódio é utilizado como biocida, cuja função nada mais é do que evitar a incrustação dos equipamentos chamados "trocadores de calor", cuja sobrevida, esta sim, é o objetivo do uso do hipoclorito de sódio, não havendo qualquer afetação ao processo, sendo vedado o crédito nestes termos.

Como expediido acima, emerge do contraditório instalado em torno da acusação fiscal como ponto central para o deslinde da questão, a necessidade imperiosa de se definir, se o hipoclorito de sódio utilizado no processo produtivo do estabelecimento fabril do Autuado atua como produto intermediário, ou funciona como material de uso e consumo, como se alicerça a acusação fiscal desse item da autuação.

O produto intermediário, além de ser essencial ao processo produtivo requer que seu desgaste ou sua fruição esteja vinculado ao contato direto com a produção, jamais atuando na linha marginal como ocorre com o material de consumo.

No presente caso, se o hipoclorito de sódio utilizado no tratamento da água que circula nas torres de refrigeração do processo fabril do Autuado deixar de ser utilizado, não resfriará menos o fluxo circulante e nem afetará o produto final, eis que, afetará, tão-somente, a vida útil e a periodicidade da manutenção dos trocadores de calor.

Por esse motivo, é que resta caracterizada a natureza indiscutível do hipoclorito de sódio, que atua como material de uso e consumo no tratamento de água veiculada no sistema hermético das torres de refrigeração citadas pelo Impugnante.

Aliás, esse tem sido o entendimento reiterado exarado nas decisões de 2ª Instância desse CONSEF, que somente tem admitido como produto intermediário os produtos utilizados para tratamento de água, quando esse líquido participa direta e efetivamente no produto final, como é o caso dos produtos utilizados no tratamento da água para produção de refrigerantes e bebidas. Cito como exemplo as decisões prolatadas nos Acórdão CJF de nºs 0355-11/13, 0297-12/17, 0261-12/18 e 0284-12/18.

Logo, entendo restar demonstrado que o hipoclorito de sódio utilizado pelo Impugnante, se constitui como material de uso e consumo, portanto, não dando direito ao crédito em suas aquisições.

Nos termos expendidos, concluo pela subsistência da autuação.

Infração 02 - cuida da escrituração de crédito fiscal fora do prazo, onde verifica a entrada da mercadoria, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito.

Em suas razões de defesa, em apertada síntese, sustentou que de fato os créditos oriundos das Notas Fiscais de nºs 7672, 7852, 7664 e 7824 (anexas), emitidas pela BASF S/A em setembro de 2015, foram apropriados somente em janeiro de 2017, porém, ainda que apropriado como crédito extemporâneo, certo é que tal suposta ilegalidade não trouxe qualquer prejuízo ao erário, não devendo prevalecer a referida autuação.

Os Autuantes, ao prestarem informação fiscal, mantiveram a autuação asseverando que toda argumentação apresentada pela defesa, só vem fortalecer e comprovar a infração, por demonstrar que o fato gerador que originou o crédito ocorreu em setembro e outubro de 2015 quando deveriam ser creditadas as notas fiscais emitidas pela BASF, mas o crédito só foi efetivado em janeiro de 2017, caracterizando assim a extemporaneidade e sem ter solicitado autorização ao Inspetor Fazendário de sua circunscrição, violando, assim os dispositivos legais, artigos 314 e 315 do RICMS-BA/12, sob os quais se fundamenta o lançamento.

Mediante diligência solicitada por essa 3ª JJF, os Autuantes informaram que foi verificada a legitimidade dos créditos ora em lide.

Como se depreende do expedito acima, a acusação fiscal não põe em dúvida à legitimidade do direito da utilização dos créditos fiscais pelo sujeito passivo. Logo, a questão a ser dirimida em relação à infração 02, diz respeito exclusivamente a pertinência, ante a legislação de regência, do momento em que o Autuado escriturou o crédito fiscal, objeto da autuação.

O RICMS-BA/12 em seus artigos 314 e 315 disciplina a escrituração de crédito fiscal, in verbis:

"Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;

II - o direito à utilização do crédito.

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte

[...]

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

[...]

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar."

Da intelecção do dispositivo regulamentar que rege o lançamento de crédito fiscal, claramente se constata que os créditos, mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, não podem ser lançados ao alvedrio do contribuinte. Eis que, para serem devidamente utilizados devem se submeter ao regramento estabelecido. Portanto, se não obedecido o quanto estatuído no RICMS, resta caracterizada a sua utilização, em termo temporal, em dissonância com a legislação de regência.

No presente caso, restou evidenciado nos autos que o Defendente, não requereu a autorização para utilização extemporânea dos créditos fiscais objeto da autuação, escriturando os de forma não prevista em seu livro Registro de Apuração do ICMS.

Nestes termos, fica inequivocamente evidenciado nos autos, que o Impugnante lançou os créditos fiscais, legítimos conforme asseveraram os Autuantes, em momento não preconizado pela legislação, implicando, portanto, descumprimento de obrigação acessória.

Logo, por terem sido os créditos fiscais registrados em sua escrita fiscal em momento não previsto na legislação, é indubioso que devem ser alcançados pela sanção tipificada na alínea "a", do inciso VII, do art. 42 da Lei 7.014/96, in verbis:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;”

Assim, mesmo não ocorrendo descumprimento da obrigação principal, remanesce patente nos autos como ponto incontrovertido o inadimplemento, pelo Autuado, de obrigação acessória expressamente estatuida na legislação de regência, qual seja, a apropriação dos multicitados créditos fiscais legítimos, porém, em momento não previsto na legislação.

Assim, nos termos expendidos, fica afastada a glosa dos créditos fiscais e mantida a aplicação da multa prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96, que resulta no débito de R\$58.050,32.

Consigno, não haver ilegalidade alguma nas multas incidentes sobre as exigências devida pelo Autuado e apurado nos dois itens da autuação questionados pelo Impugnante. O inciso V, do art. 97 do CTN - Código Tributário Nacional, determina que a Lei pode fixar a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas. As multas aplicadas às irregularidades cometidas, afiguram-se devidamente preconizadas no art. 42 da Lei 7.014/96.

No que diz respeito ao pedido da Defesa para redução da multa aplicada à Infração 01, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descabe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do art. 42, §7º da Lei 7.014/96, que diz respeito apenas à multa por obrigação acessória.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes alegações recursais.

Quanto a infração, explica que o Acórdão combatido não reconheceu o direito de crédito da Recorrente, por entender que para o Hipoclorito de Sódio, na condição de material de uso e consumo, não é permitida a tomada de crédito de ICMS. Enquanto, para a Recorrente, o mesmo produto é classificado como material intermediário, passível de tomada de crédito de ICMS.

Afirma ser esse o entendimento reiterado exarado nas decisões de 2ª Instância do CONSEF, tem-se admitido como produto intermediário os produtos utilizados para tratamento de água, quando esse líquido participa direta e efetivamente no produto final, como é o caso dos produtos utilizados no tratamento da água na produção de refrigerantes e bebidas.

Destaca que utiliza o Hipoclorito de Sódio na condição de insumo (material intermediário) em suas plantas industriais, especificamente, na purificação da água utilizada nas torres de resfriamento, o que de acordo com o RICMS, é permitido o crédito de ICMS das entradas.

De acordo com os esclarecimentos prestados e formalizados pelo Engenheiro de Processos da Recorrente, não se trata aqui de material de uso e consumo, pois a Recorrente toma crédito de ICMS sob a condição de material intermediário utilizado em seu processo produtivo, para o qual é permitida a tomada de crédito com base no RICMS deste Estado.

Diz que o Hipoclorito de Sódio é essencial ao processo produtivo, inclusive no resfriamento das correntes de fluido quente do processo industrial de uma petroquímica, demonstrando a sua utilidade no processo industrial. E de acordo com esse detalhamento, não restam dúvidas que o Hipoclorito de Sódio, se trata de aquisição de material intermediário, empregado no processo produtivo da empresa, representando dispêndios relacionados diretamente com sua atividade.

Conclui que a utilização do crédito está diretamente ligada à industrialização dos produtos da Recorrente, fazendo parte do seu processo produtivo, sendo indispensável e necessário, pois o tratamento da água utilizada nas torres de resfriamento com o hipoclorito de sódio é essencial na medida em que trata os circuitos fechados com água que é utilizada para resfriar as correntes de fluido quente do processo industrial. Por se tratar de um circuito fechado, são feitas várias dosagens de produtos químicos para adequar a água de resfriamento. Essa água necessariamente precisa ser tratada, ou caso contrário, desenvolveria material microbiológico que causa corrosão nos equipamentos ao longo do tempo, afetando diretamente o processo produtivo.

Os microrganismos existentes nos sistemas de resfriamento de água industrial podem afetar de modo adverso à eficiência de operação nestes sistemas, seja pela quantidade, por seus produtos metabólicos ou pela formação de depósitos. Como resultado da atividade microbiológica nas águas de resfriamento, ocorre acúmulo de limo bacteriano (biofilme) o que com o decorrer do tempo causa problemas de corrosão, obstrução de fluxos e diminuição da eficiência de troca térmica nos equipamentos.

Dentre as técnicas aplicadas para prevenção e remoção do biofilme, a mais comum é adição de substâncias biocidas, capazes de eliminar e/ou inibir a reprodução de microrganismos nas águas de resfriamento.

Ressalta que as indústrias químicas utilizam o cloro como biocida no tratamento de águas de resfriamento, tanto na forma de cloro gás solubilizado (Cl<sub>2</sub>) como na forma líquida, através da adição de hipoclorito de sódio (NaClO). O cloro mostra-se extremamente eficaz na redução da contaminação microbiana em águas de resfriamento.

Acrescenta que da análise dos dispositivos legais vinculados é possível inferir que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização.

Aponta que, embora o produto intermediário não participe diretamente da industrialização, está a ele vinculado, ou seja, nele é consumido.

Afirma que esse foi o entendimento do CONSEF no Acórdão CJF nº 0323-11/13 relativamente a créditos de aquisição de produtos para tratamento de água de resfriamento, cuja ementa transcreve.  
*PROCESSO - A. I. N° 298574.0500/08-0, ACÓRDÃO CJF N° 0323-11/13.*

Por fim, contesta a perícia fiscal indeferida, e ratifica a necessidade da mesma, caso os esclarecimentos prestados no presente recurso voluntário não sejam suficientes para a formação da convicção dos I. Julgadores, para que seja certificada a real utilidade do Hipoclorito de Sódio como material secundário da Recorrente, no tratamento de água utilizada em seu processo de industrialização e tão apenas nele, pois também não procede o apontamento de tratamento de água potável utilizada em diversas áreas da empresa, como constou na autuação.

Em referência a infração 02, menciona que o Acórdão nesta infração julgou parcialmente favorável o pedido da Recorrente, concedendo o crédito que havia sido glosado indevidamente pelos Auditores, porém, manteve a multa de 60% por descumprimento de obrigação acessória.

O Auditor Fiscal relatou no auto de infração que a Recorrente escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito.

Contesta, afirmando que em se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória, o próprio RICMS, permite a redução e até o cancelamento da mesma, conforme dispõe o artigo 42, § 7º da Lei nº 7.014/96. Transcreve.

Reclama o percentual da multa aplicada, afirmando que, de acordo com o artigo 42, II, letra "a" da Lei nº 7.014/96, padece de flagrante confisco.

Este é o relatório.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 1)**

O presente Recurso Voluntário trata especificamente das infrações 01 e 02 do Auto de Infração em epígrafe. O cerne da questão reside na controvérsia existente em derredor do tema, qual seja, definição lógica do dispositivo legal que disciplina a matéria relativa a crédito do ICMS.

Rejeito, de logo, o pedido de realização de *perícia* formulada pela recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do meu convencimento, com base no

artigo 147, inciso I, letra “a” do RPAF/99.

Apesar de a recorrente demonstrar nos autos, através de fotos, documentos, laudos dos engenheiros e informações que o hipoclorito de sócio participa do processo fabril, a decisão de piso manteve exigível o ICMS, por entender que o referido item deve ser classificado como material de uso e consumo.

Esclareceu, pois, a recorrente que as indústrias químicas utilizam o cloro como biocida no tratamento de águas de resfriamento, tanto na forma de cloro gás solubilizado (Cl<sub>2</sub>) como na forma líquida, através da adição de hipoclorito de sódio (NaClO).

Ressalta que o cloro se mostra extremamente eficaz na redução da contaminação microbiana em águas de resfriamento.

Isto posto, manifesto meu entendimento que o hipoclorito de sódio se trata de produto intermediário, pela sua destinação intrínseca dentro do ciclo fabril, sem o qual haveria prejuízo total ou parcial, não somente na composição do produto final, mas também na sua qualidade.

A recorrente, inclusive, traz voto deste Conselho de Fazenda favorável à sua tese, afirmando que os elementos que participam do tratamento de água de resfriamento, ao contrário do quanto definido pela decisão de piso, é, de fato, um produto intermediário no seu processo fabril (ACÓRDÃO CJF N° 0323-11/13).

De fato, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que identificam e classificam o conceito de insumos e materiais intermediários, prejudicando a análise tanto pelos contribuintes, como pelos julgadores.

A decisão de piso fundamenta seu voto baseado na concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste CONSEF, deixando de observar a imprescindibilidade e a importância de do referido item que está vinculado ao processo de fabricação da recorrente e, indevidamente, interpretado como bens de uso e consumo.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

Sinalizo, inclusive, que esse ponto foi devidamente abordado na peça de defesa promovida pela Recorrente, tendo sido minunciosamente esclarecido sobre todo o processo industrial aqui tratado.

Conforme bem sinalizado pela recorrente, sendo os produtos essenciais às etapas da cadeia de produção (tratamento da água utilizada nas torres de resfriamento), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo intermediário da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Fiscal), porquanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário.

Ressalto ainda que a pretensa vedação ao creditamento do ICMS na aquisição do item acima referido ofende a sistemática da não-cumulatividade das leis e acarreta, na prática, a cumulatividade do ICMS, legalmente rechaçada.

Isto porque, como esses produtos, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram débito do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra da não-cumulatividade.

Quanto as multas aplicadas, não há como prosperar as alegações de confisco e enriquecimento ilícito, uma vez que a multa aplicada neste caso tem previsão legal, não cabendo discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade do direito posto.

Quanto a solicitação de redução da multa aplicada na infração 02, ressalto que o art. 158 do nosso RPAF foi revogado, não sendo mais admitido a concessão de redução, ainda que referente a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Pelo exposto voto pela PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, julgando improcedente a

infração 01, mantendo, contudo, a exigência da multa na infração 02. Assim, o montante do Auto de Infração é conforme abaixo:

INF	RESULTADO	VL. LAÇADO	VL. JULG-JJF	VL. JULG-CJF	MULTA
01	IMPROCEDENTE/PROVIDO	69.431,90	69.431,90	0,00	60%
02	PROCEDENTE/N. PROVIDO	96.760,54	58.050,32	58.050,32	-----
03	RECONHECIDA	4.689,84	4.689,84	4.689,84	60%
04	RECONHECIDA	6.713,27	6.713,27	6.713,27	-----
<b>Total</b>		<b>177.595,55</b>	<b>138.885,33</b>	<b>69.453,43</b>	

Este é o voto.

### VOTO VENCEDOR (Infração 1)

Com todo respeito aos argumentos expostos no voto da eminent Conselheira Relatora, devo discordar quanto ao item 1 do lançamento, considerado improcedente. Vejamos inicialmente os argumentos do voto recorrido:

*No presente caso, se o hipoclorito de sódio utilizado no tratamento da água que circula nas torres de refrigeração do processo fabril do Autuado deixar de ser utilizado, não resfriará menos o fluxo circulante e nem afetará o produto final, eis que, afetará, tão-somente, a vida útil e a periodicidade da manutenção dos trocadores de calor.*

*Por esse motivo, é que resta caracterizada a natureza indiscutível do hipoclorito de sódio, que atua como material de uso e consumo no tratamento de água veiculada no sistema hermético das torres de refrigeração citadas pelo Impugnante.*

*Aliás, esse tem sido o entendimento reiterado exarado nas decisões de 2ª Instância desse CONSEF, que somente tem admitido como produto intermediário os produtos utilizados para tratamento de água, quando esse líquido participa direta e efetivamente no produto final, como é o caso dos produtos utilizados no tratamento da água para produção de refrigerantes e bebidas. Cito como exemplo as decisões prolatadas nos Acórdão CJF de nºs 0355-11/13, 0297-12/17, 0261-12/18 e 0284-12/18.*

*Logo, entendo restar demonstrado que o hipoclorito de sódio utilizado pelo Impugnante, se constitui como material de uso e consumo, portanto, não dando direito ao crédito em suas aquisições.*

O voto da Conselheira Relatora se fundamenta exclusivamente no critério da essencialidade, conforme se depreende do excerto a seguir:

*Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.*

*Sinalizo, inclusive, que esse ponto foi devidamente abordado na peça de defesa promovida pela Recorrente, tendo sido minunciosamente esclarecido sobre todo o processo industrial aqui tratado.*

*Conforme bem sinalizado pela recorrente, sendo os produtos essenciais às etapas da cadeia de produção (tratamento da água utilizada nas torres de resfriamento), percebe-se tratar-se de verdadeiro insumo intermediário da cadeia produtiva (e não material de uso ou consumo, como pretende o Fiscal), por quanto integra diretamente o processo fabril, como produto intermediário, gerando, necessariamente, o direito à utilização do crédito tributário.*

O direito ao crédito fiscal no ICMS, não se subsumi simplesmente a um critério de essencialidade, haja vista quase tudo ser essencial num processo industrial, mas à sua participação ser intrínseca ao processo produtivo. Assim é que os equipamentos de proteção individual, EPI, só para citar um exemplo marcante, são essenciais na indústria porque protegem o bem maior, a vida do operário, e nem há de se falar que um EPI enseje direito ao crédito fiscal por ser essencial.

Há de se verificar se a participação do item adquirido participa marginalmente da produção, que se qualificam em itens de consumo, ou se participa na linha direta de produção, para se configurar como produto intermediário. Como bem exposto no voto recorrido, o hipoclorito tem como função proteger e prolongar a vida dos equipamentos que utilizam a água do processo, diferente por exemplo, do tratamento da água utilizada na fabricação de refrigerantes, que vem a integrar a mercadoria fabricada, se constituindo num produto que atua em linha direta com a produção, e não em linha secundária.

Quanto ao voto citado, que a recorrente traz voto deste Conselho de Fazenda favorável à sua tese, afirmado que os elementos que participam do tratamento de água de resfriamento, ao contrário do

quanto definido pela decisão de piso, é, de fato, um produto intermediário no seu processo fabril (ACÓRDÃO CJF Nº 0323-11/13) e aparentemente colocado como justificativa para o acolhimento da improcedência do lançamento, devo esclarecer que os argumentos deste voto foram vencidos, tendo o voto vencedor rejeitado a tese defensiva, conforme transcrição abaixo, do Relator Paulo Danilo Lopes.

*O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos. A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microrganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que pode danificá-los através da corrosão e ocasionar a parada da planta. Para evitar isso é que são usados os materiais em comento.*

*Portanto, tais itens, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que caracterizam matérias primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis. O combate ao depósito de sais e microrganismos, bem como à corrosão, pode ser efetivado por outros meios. Concluo que não fazem parte do processo de produção, por serem inseridos em uma corrente secundária (água de resfriamento), que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta.*

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantendo a Decisão recorrida.

INF	RESULTADO	VL. LAÇADO	VL. JULG-JJF	VL. JULG-CJF	MULTA
01	IMPROCEDENTE/PROVIDO	69.431,90	69.431,90	69.431,90	60%
02	PROCEDENTE/N. PROVIDO	96.760,54	58.050,32	58.050,32	-----
03	RECONHECIDA	4.689,84	4.689,84	4.689,84	60%
04	RECONHECIDA	6.713,27	6.713,27	6.713,27	-----
Total		177.595,55	138.885,33	138.885,33	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206854.0002/18-6, lavrado contra ELEQUEIROZ S/A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor de R\$74.121,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas pecuniária no valor de R\$58.056,32 e por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$6.713,27, previstas, respectivamente, incisos VII, “a” e IX do mesmo artigo e diploma legal citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infração 1) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Raimundo de Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA NOGUEIRA BARRETO VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Infração 1)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR  
(Infração 1)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS